

Illegittimo diniego del rimborso IVA in relazione all'acquisto di beni strumentali all'attività di soccidario

Cass. Sez. Trib. 6 giugno 2023, n. 15764 ord. - Manzon, pres.; Fuochi Tinarelli, est. - S.E. (avv. ti Napolitano e Muccari) c. Agenzia delle Entrate. (Cassa e decide nel merito Comm. trib. reg. Umbria 2 novembre 2017)

Imposte e tasse - IVA - Contratto di soccida semplice - Diniego del rimborso dell'imposta in relazione all'acquisto di beni strumentali all'attività di soccidario - Esercizio dell'impresa di allevamento svolta in comune dal soccidante e soccidario - È attività agricola - Regime speciale di detrazione IVA - Art. 34 del d.p.r. n. 633/1972 - Compete ad entrambi.

Per effetto dello svolgimento di una impresa agricola in forma associata, il soccidante ed il soccidario condividono il comune rischio di impresa assunto con la stipula del contratto, sicché gli stessi sono contitolari dell'impresa di allevamento e, quindi, sono entrambi imprenditori agricoli. Essendo l'impresa svolta congiuntamente, sia pure con obbligazioni diverse dei soggetti, consegue che, in caso di cessione dei prodotti di cui alla tabella A, parte I, allegata al d.p.r. n. 633/1972, sia il soccidante che il soccidario possono, in qualità di imprenditori agricoli, avvalersi del regime speciale di detrazione dell'IVA di cui all'art. 34 del medesimo decreto.

Il testo dell'ordinanza è pubblicato in www.osservatorioagromafie.it

La soccida, come noto, è un contratto associativo finalizzato all'allevamento e allo sfruttamento del bestiame in cui entrambi i contraenti (soccidante e soccidario) si assumono i rischi dell'allevamento in proporzione alle quote stabilite (art. 2170 c.c.). Fra l'altro, è l'unico contratto associativo rimasto in vita dopo l'abolizione della mezzadria e della colonia ad opera dell'art. 45 della legge n. 203/1982, recante norme sui contratti agrari.

In tal senso, la Cassazione ha affermato che «*costituisce un contratto agrario associativo, e non un contratto di società, per cui, al momento dello scioglimento del rapporto, il soccidario può vantare solo i diritti (previsti dagli artt. 2183 e 2184 c.c.) agli accrescimenti, ai prodotti e agli utili, secondo quanto stabilito dalla convenzione, dalle norme o dagli usi (...)*»¹.

Il contratto maggiormente utilizzato in ambito zootecnico è quello della soccida semplice (gli altri sono: la soccida parziaria e con conferimento di pascolo)² caratterizzato dal fatto che il soccidante conferisce il bestiame al soccidario il quale deve comunque avere una propria autonomia imprenditoriale assumendosi i rischi propri dell'impresa. Se costui svolge materialmente l'attività di allevamento di animali secondo i predetti canoni, va tuttavia rilevato che il soccidante provvede all'acquisto del bestiame, dei mangimi e medicinali, ad assicurare l'assistenza veterinaria, a espletare cioè tutte quelle attività proprie di un imprenditore che, nello specifico, sono finalizzate appunto all'allevamento di animali.

Pertanto, prima del conferimento viene fatta una stima di quanto assegnato (circa numero, razza, qualità, peso, sesso ed età degli animali) che servirà poi per determinare il prelevamento a cui avrà diritto il soccidante alla fine del contratto.

Il soccidante ha, di conseguenza, la direzione dell'impresa ed il soccidario contribuisce prestando il lavoro necessario al fine di conseguire l'obiettivo comune costituito dall'accrescimento del bestiame; oltre alla custodia e all'allevamento degli animali affidatigli provvede alla lavorazione dei prodotti ed al loro trasporto sino ai luoghi di stoccaggio, utilizzando la diligenza del buon allevatore. Ciò comporta l'assunzione di responsabilità nel caso di morte del bestiame, salvo dimostrare che si è trattato di eventi a lui non imputabili.

Alla fine del contratto gli accrescimenti del bestiame (nonché i prodotti, gli utili e le spese) sono ripartiti secondo gli accordi delle parti o, nel silenzio, dagli usi. In base all'esito di una ulteriore stima il soccidante

¹ Cfr. Cass. Sez. III Civ. 7 novembre 2005, n. 21491, in *Foro it.*, 2006, 10, 2885.

² Nella soccida parziaria il bestiame è conferito da entrambi i soggetti mentre in quella con conferimento di pascolo il soccidario conferisce gli animali e il soccidante concede il terreno per il pascolo.

preleverà un numero di capi corrispondente a quanto conferito all'inizio del rapporto (artt. 2178 e 2181 c.c.). La divisione degli utili dell'accrescimento degli animali terrà conto del prezzo corrente di mercato. La soccida continua ad essere oggetto di attenzione per i risvolti fiscali ad essa attinenti. Di essa si sono occupate sia l'Amministrazione finanziaria, con i relativi documenti di prassi, che la Suprema Corte con pronunciamenti conseguenti a talune controversie. Entrambe hanno fornito chiarimenti anche se non sempre sono risultati del tutto coincidenti.

Gli interventi dell'Amministrazione finanziaria hanno riguardato sia le imposte dirette che quelle indirette con particolare riferimento all'imposta sul valore aggiunto (IVA)³.

Relativamente a quest'ultimo tributo, soffermandosi sull'applicabilità del «regime speciale» di cui all'art. 34 del d.p.r. n. 633/1972, è stato fatto presente che nel caso di allevamenti condotti in base ad un contratto di soccida, secondo le norme civilistiche, sono da ritenersi «produttori agricoli» in quanto partecipi dell'attività stessa di allevamento, di cui si assumono i rischi in proporzione alle quote conferite, sia il soccidario che il soccidante il quale svolga in proprio l'attività di allevatore. Diversamente, non può usufruire del regime speciale il soccidante il quale, avvalendosi dei contratti associativi in questione, non disponga di un suo, benché minimo, allevamento; per essere credibile deve, in qualità di proprietario o affittuario, disporre di fabbricati rurali destinati al ricovero degli animali (stalle) e curarne al contempo l'attività medesima⁴. Non possedere un'azienda zootecnica con una propria organizzazione e condurla equivarrebbe, quindi, ad una esclusione dal regime agevolato IVA traducendosi il tutto nella impossibilità di poter detrarre l'imposta utilizzando le percentuali di compensazione; tesi poi confermata anche dalla Cassazione⁵.

Come noto, l'art. 34, comma 1, del citato decreto prevede, infatti, che «per le cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella prima parte dell'allegata tabella A, effettuate dai produttori agricoli, la detrazione prevista nell'articolo 19 è forfettizzata in misura pari all'importo risultante dall'applicazione, all'ammontare imponibile delle operazioni stesse, delle percentuali di compensazione stabilite». In sostanza, la detrazione dell'imposta è pari al valore corrispondente all'applicazione, all'ammontare imponibile delle cessioni di beni, delle percentuali di compensazione stabilite per gruppi di prodotti con apposito decreto interministeriale.

Si differenzia dal c.d. regime normale di detrazione dell'IVA in base al quale, ai sensi del citato art. 19, comma 1, del d.p.r. n. 633/1972, dall'imposta relativa alle operazioni effettuate si detrae l'IVA effettivamente assolta o dovuta dal contribuente o ad esso addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio di una impresa, arte o professione.

Per accedere al regime speciale IVA è necessario essere produttore agricolo ed esercitare le attività indicate nell'art. 2135 del codice civile come anche e quelle attinenti al settore ittico. Pertanto, con tale regime di favore, il produttore agricolo non detrae dall'IVA sulle vendite dei prodotti agricoli quella effettivamente pagata per l'acquisto di beni e servizi ma quella derivante dall'applicazione della percentuale di compensazione astrattamente e mediamente prevista per legge in base al tipo di attività o prodotto agricolo venduto.

Ulteriori chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate hanno riguardato la ripartizione dei frutti dell'allevamento che dà luogo alla c.d. «soccida monetizzata» allorquando il soccidante provvede alla cessione dell'intero prodotto, e a trasferire successivamente al soccidario la parte di sua spettanza.

Qualora la quota di frutti spettanti al soccidario sia liquidata dal soccidante con l'equivalente in denaro, tale somma (soccida monetizzata) deve ritenersi non soggetta ad IVA poiché, in tal caso, il soccidante non fa altro che anticipare al soccidario la quota di frutti ad esso spettante quale ripartizione proporzionale del prezzo ricavato dalla successiva vendita, effettuata dal medesimo soccidante, di tutti i frutti della

³ Ministero delle Finanze, circ. 27 aprile 1973, n. 32.

⁴ Ministero delle Finanze, ris. 28 maggio 1980, n. 381861.

⁵ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 2 marzo 2007, n. 4913, in *Giust. civ. Mass.*, 2007, 3; in questa Riv., 2007, 10, 597, con nota di G. FERRARA; Cass. Sez. V Civ. 18 maggio 2007, n. 11597, in *One Legale (ex Leggi d'Italia)*.

soccida⁶. Va detto in proposito che ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. c) del d.p.r. n. 633/1972 la cessione di denaro non è, infatti, soggetta a IVA e il successivo art. 19 non preclude la detrazione in presenza di cessioni di denaro; se il compenso percepito dal soccidario rientra fra le cessioni di denaro la detrazione d'imposta sugli acquisti dovrebbe ritenersi comunque consentita.

Su questo aspetto la Suprema Corte ha, dal canto suo, rilevato che «*In tema di IVA, non ha diritto alla detrazione prevista dal d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19, il soccidario per le spese sostenute per l'attività dedotta nel rapporto associativo, nel caso in cui la commercializzazione del bestiame sia stata effettuata esclusivamente dal soccidante, ancorché il soccidario abbia percepito gli utili conseguenti allo svolgimento del rapporto di soccida, per il quale le parti abbiano concordato la monetizzazione degli stessi in suo favore*»⁷.

Ciò premesso, con l'ordinanza n. 15764 del 6 giugno 2023, in epigrafe, la Cassazione è tornata a riaffermare quello che può definirsi l'indirizzo attuale della giurisprudenza⁸ che fa riferimento alla normativa comunitaria di cui è espressione l'art. 34 del d.p.r. n. 633/1972 il quale, a sua volta, si richiama all'art. 2135 c.c. Il pensiero dominante è, quindi, quello secondo cui per effetto dello svolgimento di una impresa agricola in forma associata, il soccidante ed il soccidario condividono il comune rischio di impresa assunto con la stipula del contratto. Pertanto sono entrambi contitolari dell'impresa di allevamento e, quindi, imprenditori agricoli. Conseguentemente, in caso di cessione dei prodotti, di cui alla tabella A, parte I, allegata al d.p.r. n. 633/1972, derivanti dal comune esercizio dell'impresa di allevamento, sia il soccidante che il soccidario possono avvalersi del regime speciale di detrazione dell'IVA previsto dall'art. 34 dello stesso decreto.

Nei fatti, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate aveva negato, ad un soccidario, il diritto alla detrazione IVA assoluta sugli acquisti dei beni strumentali destinati all'esercizio dell'attività di allevamento. Non sussistevano, quindi, gli estremi per il rimborso dell'imposta (relativa all'anno 2014) riferibile alle fatture di acquisto dei suddetti beni strumentali. Costui svolgeva l'attività in forza del contratto di soccida intercorso tra il medesimo e una azienda agricola s.r.l. soccidante.

Il ricorso alla C.T.P. era stato accolto. Di diverso avviso, invece, la C.T.R. che, riformando la sentenza dei primi giudici, aveva ritenuto legittimo l'operato dell'ufficio. Nello specifico, era stata esclusa la soggettività passiva IVA del soccidario in quanto la commercializzazione dei prodotti era stata effettuata dal solo soccidante mentre il primo (soccidario) si era limitato a fruire degli utili per i quali il contratto di soccida aveva stabilito, quale modalità esclusiva di ripartizione dell'accrescimento, la monetizzazione della quota di riparto spettante al soccidario.

Nel ricorso davanti ai giudici di legittimità erano condivise le doglianze del ricorrente soccidario il quale ribadiva quanto già acclarato dalla giurisprudenza e cioè che entrambi i soggetti (soccidario e soccidante) sono imprenditori agricoli, per cui, con riguardo alla cessione dei prodotti, di cui alla tabella A, parte I, allegata al d.p.r. n. 633/1972 derivanti dal comune esercizio dell'impresa di allevamento, sono soggetti passivi ai fini IVA e possono avvalersi del regime speciale di detrazione dell'imposta, ai sensi del già citato art. 34, per le operazioni compiute verso terzi. Conseguentemente, nel caso di specie, sia il soccidante che il soccidario potevano portare in detrazione l'imposta relativa agli acquisti di beni strumentali per l'esercizio dell'attività e chiedere il rimborso del credito IVA.

Le deduzioni della Corte sono le stesse già palesate in altre circostanze; deduzioni che, secondo l'attuale pensiero, partono dal presupposto che:

- l'art. 34 del d.p.r. n. 633/1972 si applica in caso di cessione di prodotti agricoli e ittici effettuate dai produttori agricoli cioè da coloro che, ai sensi del successivo comma 2, dell'art. 34, cit., esercitano le attività indicate nell'art. 2135 c.c. e quelli che svolgono le attività di pesca in acque dolci, di piscicoltura, di mitilicoltura, di ostricoltura e di coltura di altri molluschi e crostacei, nonché di allevamento di rane;
- la definizione del produttore agricolo è quella desunta dall'art. 2135 c.c. (come modificato dall'art. 1,

⁶ Ministero delle Finanze, ris. 7 dicembre 1973, n. 504929.

⁷ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 15 luglio 2015, n. 14971, in *De Jure Giuffrè*.

⁸ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 14 gennaio 2022, n. 987, in *Giust. civ. Mass.*, 2022; 17 gennaio 2022, n. 1146, in *Redazione Giuffrè*, 2022.

comma 1, del d.lgs. n. 228/2001) che nella nuova veste ha assunto un ruolo attivo in quanto partecipa anche fattivamente all'attività di produzione attinente alla cura e sviluppo di un ciclo biologico;

- l'articolo in oggetto è di derivazione comunitaria. Con specifiche direttive (art. 25, direttiva 77/388/CEE e successivo art. 296, direttiva 112/2006/CE) è stato individuato il destinatario della disciplina relativa al regime speciale in esame in colui che svolge l'attività di produzione (produttore agricolo) mediante una attività di impresa agricola (attività nell'ambito di una azienda agricola secondo il legislatore interno). L'attività di produzione di prodotti agricoli dell'impresa agricola costituisce, quindi, il profilo centrale della applicabilità, ai fini della normativa comunitaria, del regime speciale in esame;

- la stessa normativa comunitaria, al pari dell'art. 34, cit., non esclude che l'attività di produzione agricola possa essere svolta anche in forma societaria né in forma associata, posto che la finalità è quella di riconoscere l'applicabilità del regime forfettario di detrazione dell'IVA nei confronti di chi svolge, anche in forma associata, l'attività di produzione agricola e, in particolare, di allevamento del bestiame;

- essendo entrambi imprenditori agricoli, consegue che sulla cessione dei prodotti di cui alla tabella A, parte I, allegata al d.p.r. n. 633/1972, derivanti dal comune esercizio dell'impresa di allevamento, sia il soccidante che il soccidario possono avvalersi del regime speciale di detrazione dell'IVA di cui all'art. 34, citato.

Da ultimo, i giudici di legittimità hanno ritenuto irrilevante il fatto che, in forza del contratto di soccida, fosse stata prevista la monetizzazione della percentuale di accrescimento spettante al soccidario, atteso che questa clausola non poteva avere alcuna attinenza con l'attività d'impresa agricola, riguardando semmai i rapporti interni tra gli associati. Le valutazioni espresse al riguardo dalla C.T.R. non erano, pertanto, pertinenti ai fini della qualificazione dell'attività del soccidario.

Luigi Cenicola